

ZÁKLAD DANĚ – SUPERHRUBÁ MZDA VERSUS HRUBÁ MZDA ZAMĚSTNANCE

Marcela Prausová

Klíčová slova:

Mzda, superhrubá mzda, základ daně, zdravotní a sociální pojištění, daň z příjmu fyzických osob, rovná daň, progresivní zdanění.

Keywords:

Wage, super wage, tax base, Health Insurance, Social Insurance, tax on personal income, flat tax, progressive taxation.

Abstrakt

Zavedení institutu superhrubé mzdy představuje pro poplatníky daně z příjmů ze závislé činnosti významnou změnu. Do konce roku 2007 byl základem daně hrubý příjem zaměstnance, přičemž bylo uplatňováno tzv. progresivní zdanění. Aplikace konceptu superhrubé mzdy způsobila významné navýšení daňového základu, současně se změnil způsob zdanění na tzv. rovné a v platnost vstoupila jednotná daň z příjmu fyzických osob se sazbou ve výši 15%.

Abstract

Introduction of a super-gross income represent an important change for the end of 2007 an employee's gross income was a tax base and at the same time the progress taxation was applied. Installation of a supergross income concept has caused an important increase of a tax base and a way of taxation was transformed into so called an equal taxation and the new equal tax at rate of 15 percent came into force as well.

Úvod

Odměna za vykonanou práci - mzda či plat, představuje klíčový nástroj k odměňování zaměstnanců. Samotná výše mzdy je jedním z motivačních faktorů, který mnohdy rozhoduje o tom, zda zaměstnanec bude ochoten pracovat, či se mu vyplatí, zařadit se mezi dobrovolně nezaměstnané a využívat sociální dávky vyplácené státem v podobě hmotného zabezpečení v nezaměstnanosti. Výši čisté mzdy zaměstnance ovlivňuje několik faktorů - sazba daně z příjmu fyzických osob, procentuální sazba odvodů na pojistném i metodika zdanění. Zřejmě nejdůležitějším kritériem pro určení výše čisté mzdy zaměstnance je však definování daňového základu. Jeho vymezení představuje zachování principu spravedlnosti.

Cílem příspěvku je definování jednoho ze základních nástrojů konstrukčních prvků daně - *základu daně*, na příkladech demonstrovat dopady daňového působení na zaměstnance jako daňového poplatníka při rozdílně stanoveném základu daně – superhrubé a hrubé mzdy. Současně simulovat působení lineární jednotné sazby daně spolu s aplikací slev na dani a daňového zvýhodnění na čistý příjem zaměstnance.

1. Daň z příjmu fyzických osob v ČR

Daň z příjmů fyzických osob představuje svojí konstrukcí nejsložitější daň celého daňového systému ČR. Snad nejvýznamnějším zdaněním v rámci daně z příjmu fyzických osob je zdanění mezd, neb většina z nás je v zaměstnaneckém poměru.

Příjmy ze zaměstnání představují cca 60%¹ podíl na celkových příjmech domácností v ČR. Podíl na zdanitelných příjmech domácností je asi 80 %.

Příjmem ze závislé činnosti je příjem ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního či členského a obdobného poměru, v němž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce².

Poplatníky daně z příjmů ze závislé činnosti jsou zaměstnanci, tedy ti, kteří vykonávají pro svého zaměstnavatele práci a ten jim za ni poskytuje odměnu v podobě mzdy či platu.

Mimo příjmy ze zdanění mezd se za příjmy ze závislé činnosti považují také příjmy z:

- a) práce členů družstva pro družstvo, společníků společnosti s ručením omezeným, komanditistů komanditních společností i jednatelů, a to i v situaci, že nejsou v zaměstnaneckém poměru dané společnosti
- b) tantiém
- c) náhrad
- d) funkčních požitků

Sazba daně z příjmů fyzických osob se mění v závislosti na ekonomicko-politických rozhodnutích. V letech 1993 – 2007 byla v České republice klouzavě progresivní. Progresivita zdanění vycházela ze čtyř daňových pásem. Nejnižší dvanáctiprocentní sazbou daně byli zdaněni zaměstnanci s nejnižším hrubým příjmem. Zaměstnanci s nadprůměrnými příjmy byli zdaněni horní sazbou daně ve výši 32 %³. Od roku 2008 je v ČR stanovena jednotná lineární⁴ sazba daně ve výši 15 %.

2. Daňový základ – superhrubá mzda versus hrubá mzda zaměstnance

Základem daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle pravidel. Musí být vyjádřený hodnotově, tj. v korunách, nebo ve fyzikálních jednotkách. Odvození základu daně představuje klíčový faktor pro určení daňové povinnosti. S určením základu daně úzce souvisí i typ uvalené daně. Právě tyto klíčové nástroje prvků daňové techniky způsobují odlišnosti ve zdaňování mzdy v různých ekonomikách.

V České republice se od 1. ledna 2008 stala daňovým základem, tzv. superhrubá mzda. Tento termín představuje součet hrubé mzdy zaměstnance a odvodů na pojistném (veřejné zdravotní pojištění a sociální pojištění v celkové výši 34 % z hrubého příjmu zaměstnance) podniku. Princip superhrubé mzdy zakotvuje § 6 odst. 13 Zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP).

¹ Údaj zjištěný k roku 2009 (statistické šetření životní podmínky, ČSÚ).

² Viz § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

³ Při klouzavé progresi se základ daně určité velikosti postupně zdaňuje jednotlivými úrovněmi sazby daně, kterými základ daně prochází.

⁴ Lineární sazba představuje daň rostoucí s růstem základu daně ve stejném poměru.

Níže uvedené schéma 1 zobrazuje konstrukci daňového základu u daně z příjmů ze závislé činnosti, aplikovaného v ČR od roku 2008. Kromě hrubého příjmu zahrnuje také zmiňované odvody na pojistném zaměstnavatele.

Schéma 1: Odvození základu daně z příjmů ze závislé činnosti při aplikaci konceptu superhrubé mzdy

Hrubý příjem zaměstnance za kalendářní měsíc (včetně nepeněžitých příjmů)

- Příjmy vyňaté
- Příjmy osvobozené od daně

= **Hrubá mzda**

- + Pojistné na sociální zabezpečení hrazené zaměstnavatelem
- + Pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem

= **Základ daně** pro vyčíslení zálohy

Takto zjištěný základ daně zaokrouhlíme na celá sta nahoru a vynásobíme jednotnou lineární sazbou daně ve výši 15 % (sazba platná od roku 2008 dosud), čímž zjistíme **základní částku zálohy na daň**.

Tuto zjištěnou základní částku ponížíme o slevy na dani a daňové zvýhodnění. Slevy na dani představují částky, které přímo snižují daňovou povinnost důchodových daní.⁵ Základní uplatňovanou slevou v roce 2012 je sleva na poplatníka ve výši 2 070 Kč měsíčně (ročně 24 080 Kč).

Mezi další slevy náleží⁶:

- 1) Daňové zvýhodnění na dítě - ročně 13 404 Kč, 1 117 Kč (měsíčně)
- 2) sleva na manželku/la s příjmem do 68 000 Kč – ročně 24 840 Kč, (měsíčně se neuplatňuje, pouze ročně)
- 3) sleva na studenta – ročně 4 020 Kč, 335 Kč (měsíčně),
- 4) sleva držitele průkazu ZTP/P – ročně 16 140 Kč, 1 345 Kč (měsíčně),
- 5) sleva na invaliditu I. a II. stupně – ročně 2 520 Kč, 210 Kč (měsíčně),
- 6) sleva na invaliditu III. stupně – ročně 5 040 Kč, 420 Kč (měsíčně)

Rok 2013 přinese v oblasti zdanění příjmů ze závislé činnosti důležité změny. Tou nejvýznamnější je zrušení superhrubé mzdy, která představuje daňový základ pro zjištění daňové povinnosti poplatníka dnes. Nově bude daňovým základem opět pouze hrubý příjem zaměstnance. Schéma 2 znázorňuje odvození daňového základu aplikovaného od roku 2013.

Schéma 2: Odvození základu daně z příjmů ze závislé činnosti při zrušení konceptu superhrubé mzdy

Hrubý příjem zaměstnance za kalendářní měsíc (včetně nepeněžitých příjmů)

- Příjmy vyňaté (např. náhrady cestovních výdajů, poskytnuté pracovní pomůcky, oděvy)
- Příjmy osvobozené od daně (zaměstnanecké benefity)

= **Hrubá mzda = Základ daně** pro vyčíslení zálohy

⁵ ŠIROKÝ, J.: *Daňová teorie*. C. H. Beck. Praha, 2008

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Schéma 2 jasně demonstruje významný pokles základu daně uplatňovaného od roku 2013, kdy dojde ke zrušení superhrubé mzdy.

S touto změnou koresponduje změna sazby daně z příjmů fyzických osob. Základ daně místo současných 15 % bude nově zatížen stanovenou jednotnou sazbou daně ve výši 19 %. Nárůst sazby DPFO je o 4 procentní body. Současně se změnou stanovení základu daně a zvýšením sazby daně pro zjištění zálohy na DPFO, se zvyšuje také procentuální sazba pojistného na veřejné zdravotní pojištění placené zaměstnancem, a to ze současných 4,5 % na 6,5 %. Základem pro zjištění výše pojistného zůstane hrubá mzda, čímž dojde ke sjednocení základů pro výpočet zálohy na daň i odvodů na pojistném zaměstnanci.

Z uvedených údajů provedeme simulaci výpočtu daňové povinnosti u zaměstnance, jehož hrubá mzda činí 24 126 Kč (celková průměrná mzda za I. čtvrtletí 2012) Zdanění je realizováno v roce 2012 a 2013. Nepočítáme se slevami na dani.

Tabulka 1 A, B: Daňová povinnost zaměstnance s hrubou mzdou 21 126 Kč bez uplatnění daňových úlev a slev na dani v letech 2012 a 2013

A	2012
Hrubá mzda	24 126
Základ daně	32 400
Daňová povinnost	4 860

Zdroj: vlastní zpracování autora

B	2013
Hrubá mzda	24 126
Základ daně	24 126
Daňová povinnost	4 584

Zdroj: vlastní zpracování autora

Z výsledků vyplývá úspora 276 Kč ve prospěch roku 2013.

Vývoj výše zdanění (před uplatněním daňového zvýhodnění a slev na dani) při užití současné lineární sazby daně můžeme demonstrovat při narůstajícím hrubém příjmu zaměstnance.

Počítejme tedy s hrubým příjmem zaměstnance v následující výši (viz. údaje v tabulce) při stanovení jednotné lineární daně ve výši 15 %.

Tabulka 2: Vývoj výše daně při růstu daňového základu v roce 2012

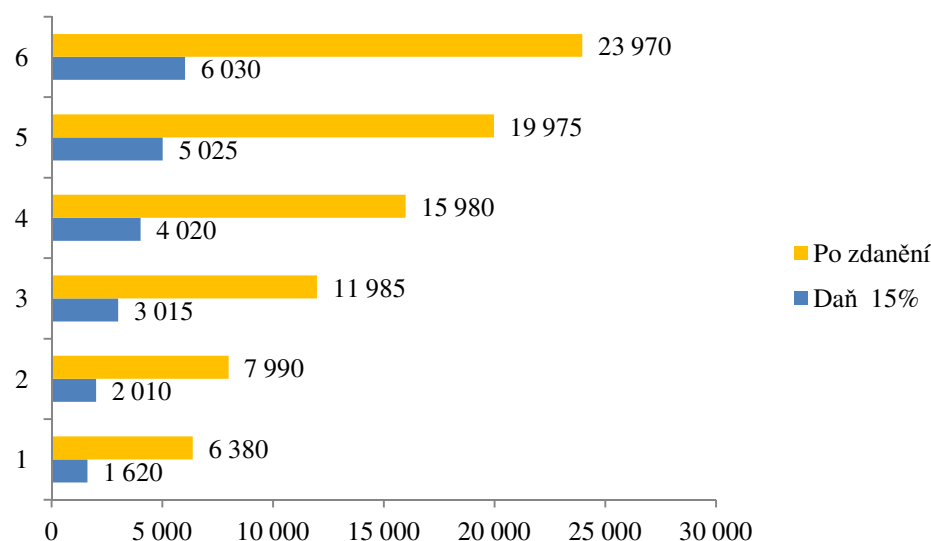
Rok 2012				
Hrubá mzda	Základ daně	Daň 15 %	Po zdanění	Efektivní daň
8 000	10 800	1 620	6 380	15%
10 000	13 400	2 010	7 990	15%
15 000	20 100	3 015	11 985	15%
20 000	26 800	4 020	15 980	15%
25 000	33 500	5 025	19 975	15%
30 000	40 200	6 030	23 970	15%

Zdroj: vlastní zpracování autora

Zjištěné výsledky v tabulce 2 (sloupec daň 15 %) naznačují vývoj daňové povinnosti při růstu daňového základu. Lze vyčíst poměr mezi daňovým základem a výší daně, čímž zjistíme průměrnou sazbu daně, označovanou též jako efektivní sazba daně, které dle zadaných údajů zůstává neměnná ve výši 15 %. Efektivní sazba daně by se měnila, pokud bychom využili například slevy na poplatníka. Čistý příjem zaměstnance se zvýšil o hodnotu slevy.

Níže uvedený obrázek naznačuje průběh lineární sazby daně, v němž je znázorněn poměr mezi daní a důchodem po zdanění.

Obrázek 1: Poměr mezi daní a důchodem po zdanění



Zdroj: vlastní zpracování autora, údaje z tab. 2

V tabulce 3 je vyčíslena daňová povinnost při základu daně aplikovaném od roku 2013. Nezahrnuje slevy na dani a daňové zvýhodnění, pouze naznačuje lineární nárůst daně s růstem základu daně.

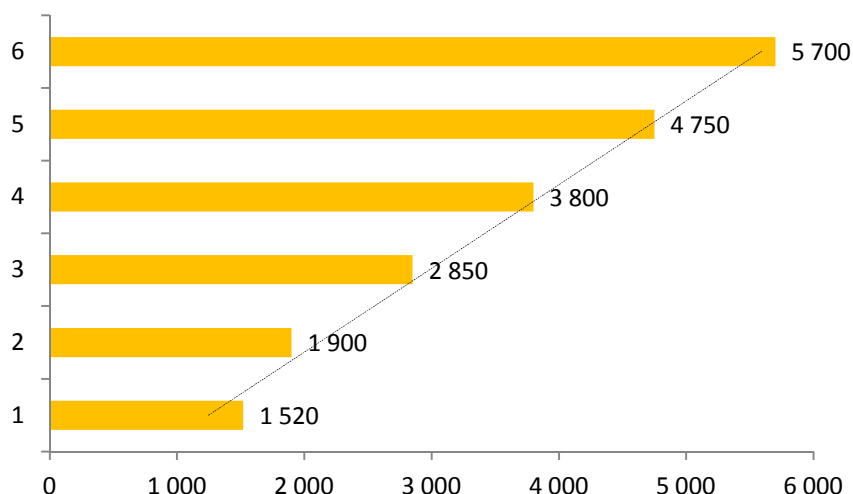
Tabulka 3: Vývoj výše daně při růstu daňového základu v roce 2013

Rok 2013			
Hrubá mzda	Základ daně	Daň 19 %	Po zdanění
8 000	8 000	1 520	6 480
10 000	10 000	1 900	8 100
15 000	15 000	2 850	12 150
20 000	20 000	3 800	16 200
25 000	25 000	4 750	20 250
30 000	30 000	5 700	24 300

Zdroj: vlastní zpracování autora

Komparací údajů v tabulce 2 a 3 je možné konstatovat, že daňová povinnost poplatníka bude nižší z odvozeného daňového základu, který nebude zahrnovat pojistné odváděné zaměstnavatelem za zaměstnance. Toto tvrzení lze však opřít pouze o zjištěnou daň před uplatněním daňového zvýhodnění na dítě a slev na dani.

Obrázek 2: Průběh lineární sazby daně



Zdroj: vlastní zpracování autora, údaje z tab. 3

Z údajů v tabulce 2 a tabulce 3 lze vyčíst daňovou povinnost zaměstnance před uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění. Abychom mohli určit skutečnou daňovou povinnost, doplníme údaje v tabulce o typ slevy na dani.

Vyčísleme tedy čistou mzdu **zaměstnance A** při dané výši hrubé mzdy, který uplatňuje daňové zvýhodnění na 2 nezaopatřené děti a **zaměstnance B**, který neuplatňuje žádné daňové zvýhodnění, mimo základní slevu na poplatníka.

Tabulka 4: Zdanění zaměstnance uplatňujícího si daňové zvýhodnění na 2 děti v roce 2013

Zaměstnanec A uplatňuje celkovou slevu na dani ve výši 4 304 Kč							
Hrubá mzda	Základ daně	Daň 19 %	Po zdanění	Daň po slevě	Pojistné	Čistá mzda	Daň bonus ⁷
8 000	8 000	1 520	6 480	0	1 040	9 774	2 784
10 000	10 000	1 900	8 100	0	1 300	11 104	2 404
15 000	15 000	2 850	12 150	0	1 950	14 504	1 454
20 000	20 000	3 800	16 200	0	2 600	17 904	504
25 000	25 000	4 750	20 250	446	3 250	21 304	0
30 000	30 000	5 700	24 300	1396	3 900	24 704	0

Zdroj: vlastní zpracování autora, výchozí údaje (základ daně) vyplývá z tab. 2 a tab. 3

Z tabulky 4 můžeme vyčíst také efektivní sazbu daně (podíl daně na základu daně). U hrubé mzdy 8 000 Kč, 10 000 Kč, 15 000 Kč a 20 000 Kč je efektivní sazba daně 0 %. U hrubého příjmu 25 000 Kč je již 1,78 % a u příjmu 30 000 Kč stoupá na 4,65 %.

Tabulka 5: Zdanění bezdětného zaměstnance v roce 2013

Zaměstnanec B uplatňuje základní slevu na dani ve výši 2 070 Kč							
Hrubá mzda	Základ daně	Daň 19 %	Po zdanění	Daň po slevě	Pojistné	Čistá mzda	Daň. bonus ⁸
8 000	8 000	1 520	6 480	0	1 040	7 510	550
10 000	10 000	1 900	8 100	0	1 300	8 870	170
15 000	15 000	2 850	12 150	780	1 950	12 270	0
20 000	20 000	3 800	16 200	1 730	2 600	15 670	0
25 000	25 000	4 750	20 250	2 680	3 250	19 070	0
30 000	30 000	5 700	24 300	3 630	3 900	22 470	0

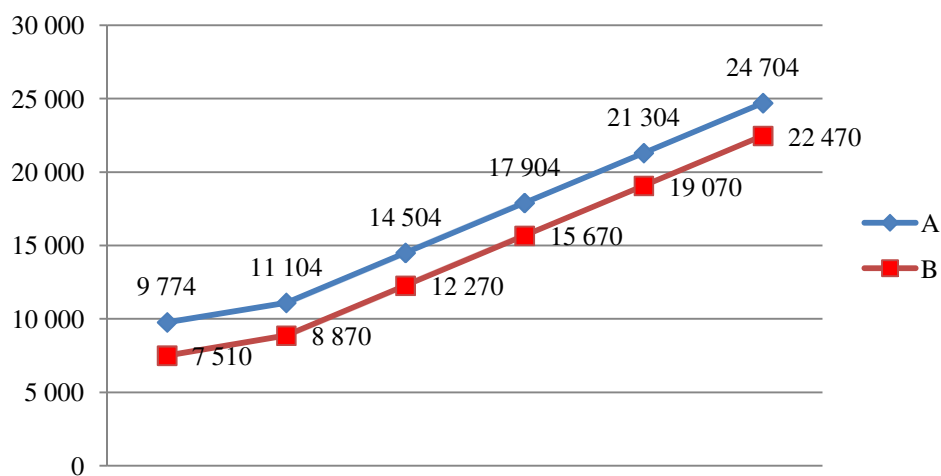
Zdroj: vlastní zpracování autora, výchozí údaje (základ daně) vyplývá z tab. 2 a tab. 3

Následující obrázek 3 znázorňuje vývoj výše čisté mzdy zaměstnance A, který uplatňuje mimo základní slevu na poplatníka i daňové zvýhodnění na 2 děti, s komparací výše čisté mzdy zaměstnance B, který si uplatňuje pouze základní slevu na poplatníka. Z průběhu křivek A a B je zřejmé, že slevy na dani způsobují, že i jednotná lineární daň se může chovat jako progresivní. Výše čisté mzdy je závislá na užití typu slev na dani.

⁷ Nárok na daňový bonus vzniká v okamžiku, kdy uplatňované slevy převyšují základní daňovou povinnost. Poplatník má právo požádat stát, aby mu rozdíl (tedy nemožnost uplatnění celé výše slevy) doplatil.

⁸ Nárok na daňový bonus vzniká v okamžiku, kdy uplatňované slevy na dani převyšují základní daňovou povinnost. Poplatník má právo požádat stát, aby mu rozdíl (tedy nemožnost uplatnění celé výše slevy) doplatil.

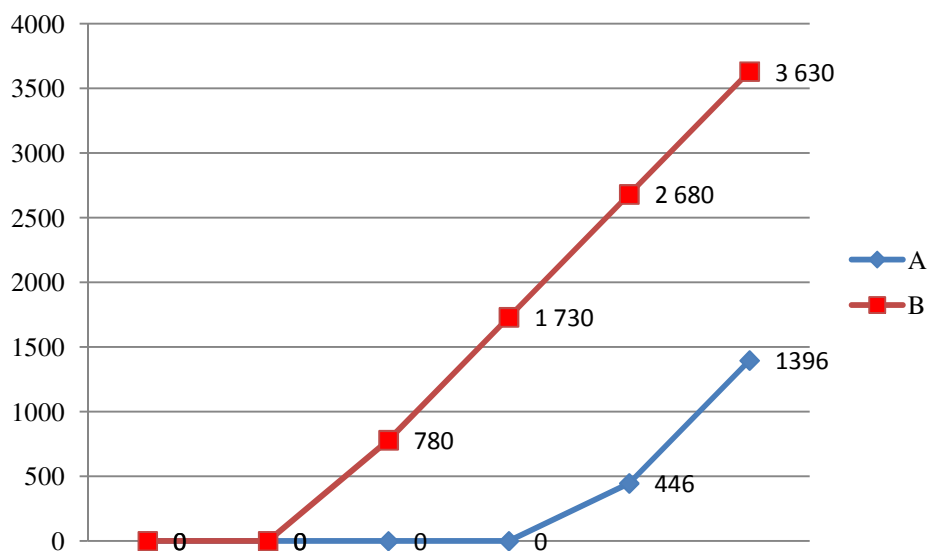
Obrázek 3: Výše čisté mzdy u zaměstnance A a B při aplikaci různého typu slev na dani



Zdroj: vlastní zpracování autora, údaje z tab. 4 a 5

Na obrázku 4 je naznačen vývoj růstu daňové povinnosti zaměstnance A i zaměstnance B ve sledovaném období roku 2013. Vývoj daňové povinnosti by byl ještě více rozdílný, pokud by zaměstnanec A „čerpal“ ještě jiný typ slevy na dani, např. na postižené dítě. Jeho daňová povinnost by se adekvátně ponížila a čistý příjem by se o danou částku zvýšil.

Obrázek 4: Vývoj růstu daňové povinnosti u zaměstnance A a zaměstnance B



Zdroj: vlastní zpracování autora, údaje z tab. 4 a 5

Změny schválené od roku 2013 se dotknou také zdanění plátce, tedy zaměstnavatele. Následující tabulky 6 a 7 ukazují odlišnou výši mzdových nákladů zaměstnavatele na zaměstnance v roce 2012 a 2013.

Tabulka 6: Celkové náklady zaměstnavatele na zaměstnance 2012

Hrubá mzda	Základ daně	2012
8 000	10 720	10 720
10 000	13 400	13 400
15 000	20 100	20 100
20 000	26 800	26 800
25 000	33 500	33 500
30 000	40 200	40 200

Zdroj: vlastní zpracování autora

Z tabulky 6 lze vyčíst celkové náklady zaměstnavatele na zaměstnance v roce 2012. Celkové náklady v tomto období představují hrubý příjem zaměstnance navýšený o odvody na pojistném, tedy současnou úroveň superhrubé mzdy.

Rok 2013 přináší pro zaměstnavatele úlevu ve zdanění o celé 2 procentní body (viz. tabulka 7), kdy zaměstnavatelé (plátcí) budou platit tzv. daň z úhrnu mezd ve výši 32 %. Základem daně z úhrnu mezd bude úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků osob, pokud tyto osoby nebudou účastny pojištění v zahraničí. Komparací výpočtů v tabulce 6 a tabulce 7 je možné konstatovat, že zaměstnavatel vyčíslí úsporu v řádu několika desítek či stovek korun u každého zaměstnance.

Tabulka 7: Zdanění zaměstnavatelů daně z příjmů ze závislé činnosti v roce 2013

Hrubá mzda	Základ daně	2013
8 000	8 000	10 560
10 000	10 000	13 200
15 000	15 000	19 800
20 000	20 000	26 400
25 000	25 000	33 000
30 000	30 000	39 600

Zdroj: vlastní zpracování autora

3. Inkaso daní v České republice – příjmy ze závislé činnosti

Skutečné celostátní inkaso daní dosáhlo ke konci roku 2011 výše 726,2 mld. Kč, což představuje 95,6 % celoročně rozpočtovaného objemu a meziroční nárůst o 15,0 mld. Kč, tj. o 2,1 % (měřeno ke skutečnosti roku 2010).

Celostátní výnos daně z příjmů fyzických osob dosáhl 133,7 mld. Kč (plnění rozpočtu na 88,5 %) a byl proti stejnému období roku 2010 vyšší o 2,6 mld. Kč, tj. o 2,0 %.

Z celkového inkasa státnímu rozpočtu zůstalo 90,6 mld. Kč, rozpočtům obcí náleželo 31,8 mld. Kč a rozpočtům krajů 11,3 mld. Kč.

Tabulka 8: Vývoj inkasa daně z příjmů fyzických osob za období 2002 - 2011 v mld. Kč

Rok	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
DPFO (včetně srážkové daně)*	115,2	124,0	133,3	143,7	136,9	151,5	143,3	126,7	130,0	133,7

Zdroj: MFČR, 2011

Rozhodující část této daně tvoří **daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků**. Její celostátní inkaso za hodnocený rok 2011 dosáhlo 118,2 mld. Kč, tj. plnění rozpočtu na 97,6 %.

Meziročně pak tyto příjmy vzrostly o 5,1 mld. Kč, tj. o 6,7 % (rozpočet počítal s růstem o 8,3 % oproti skutečnosti 2010). Podíl této daně na celkových daňových příjmech státního rozpočtu činil 10,2 %.

Důvody nenaplnění rozpočtovaného očekávání této daně lze spatřovat v nižším objemu vyplacených mezd a také ve zvýšení celkového objemu vyplácených daňových bonusů na vyživované děti. Ve zdaňovacím období za rok 2010 byla finančními úřady na daňovém bonusu na vyživované dítě vyplacena částka cca 11,1 mld. Kč. Lze předpokládat, že hodnota celkově vyplaceného daňového bonusu na vyživované dítě dosáhla za rozpočtované období roku 2011 výše cca 13,5 mld. Kč.

Vývoj meziročního inkasa v roce 2011 byl ovlivněn také snížením slevy na poplatníka z částky 24 840 Kč na částku 23 640 Kč. Změna výše slevy na poplatníka o částku 100 Kč měsíčně, tzv. „povodňovou daň“ byla upravena zákonem č. 346/2010 Sb. Tato úprava platila pouze na období roku 2011. Současně se změnou výše slevy na dani pro poplatníka byla ve výdajích rozpočtové kapitoly Všeobecná pokladní správa zřízena nová položka „Prostředky k odstranění důsledků povodní a na následnou obnovu“ v celkové výši 4 mld. Kč, která se rovná odhadu částky, o kterou byly příjmy státního rozpočtu díky tzv. „povodňové stokoruně“ zvýšeny. Přesnou celkovou vybranou výši ve věci tzv. „povodňové daně“ nelze zjistit, neboť je tato částka součástí celého výnosu daně z příjmů fyzických osob a je možno ji pouze kvalifikovaně odhadnout⁹.

Pokud budeme sledovat vývoj inkasa daně z příjmu ze závislé činnosti v delším časovém horizontu (viz. tabulka 9) a provedeme meziroční komparaci u této daně, pak můžeme konstatovat, že v období zavedení institutu superhrubé mzdy došlo k propadu ve výběru z této daně.

Inkaso daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti dosáhlo v roce 2007 výše 125,94 mld. Kč. O rok později, tj. v roce 2008, to bylo o celých 10 mld. méně, tedy 115,18 mld.. Vývoj inkasa zde naznačuje, že superhrubá mzda doprovázela pokles inkasa, který

⁹ Příjmy státního rozpočtu za rok 2011. MFČR [online]. Poslední úprava březen 2012 [cit. 201-25-6]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2011_C-II.pdf.

pokračoval ještě v roce 2009, kdy v meziročním srovnání činila výše výběru z této daně 111,04 mld. Kč, tj. další propad ve srovnání s rokem 2008 o 4,14 mld. a ve srovnání s rokem 2007 celých 14,8 mld. Kč. Rok 2010 vykazuje v meziročním srovnání příjem z daně ze závislé činnosti 111,84 mld. Kč.¹⁰

I přes zřetelné snížení inkasa z příjmu ze závislé činnosti ve sledovaném období 2007 – 2010 není možné říci, že superhrubá mzda způsobila pokles inkasa daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Hlavní příčinou uvedeného vývoje byly jednoznačně dopady hospodářské krize. V letech 2008 a 2009 byl totiž zaznamenán dramatický meziroční pokles evidenčního počtu zaměstnanců.

Tabulka 9: Vývoj inkasa daně z příjmů ze závislé činnosti v období 2006 – 2011
(v mld. Kč)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
DPFO ze závislé činnosti	111,6	125,9	115,2	111,0	111,8	118,2



Zdroj: MFČR, 2011

Závěr

Zdanění práce je aplikováno v různých ekonomikách odlišně. Je velmi diskutovaným tématem politické, odborné i laické veřejnosti. Metodika zdanění práce prochází změnami v závislosti na aktuální ekonomické, případně politické situaci dané země. Stává se předmětem prognózování ekonomického vývoje země. Česká republika po mnoha letech uplatňování progresivních sazeb daně u zdanění příjmů ze závislé činnosti, přistoupila v roce 2008 k zavedení konceptu tzv. superhrubé mzdy, který přinesl řadu klíčových změn pro poplatníka DPFO, ale také zaměstnavatele i příjmovou stránku státního rozpočtu. Daňová povinnost poplatníka je v současné době zjišťována z jeho hrubého příjmu navýšeného o odvody na pojistném zaměstnavatele. Jeho základ daně je tak navýšen o 34 %, což představuje logické zvýšení daňové povinnosti. Toto navýšení je kompenzováno tzv. balíku slev na dani. Tyto slevy spolu s daňovým zvýhodněním zachovávají ve své podstatě progresivní charakter zdanění mzdy zaměstnance, a to i přes to, že je od roku 2008 aplikována jediná lineární sazba daně DPFO ve výši 15 %.

Schválený návrh reformních změn datovaných k 1. lednu 2013 přináší zrušení institutu superhrubé mzdy při zachování lineární sazby daně, byť s odlišně stanovenou výší sazby. Dle simulace výpočtů vyplývá, že v okamžiku zrušení superhrubé mzdy dojde k významnému snížení daňového základu poplatníka, z kterého se bude zjišťovat jeho daňová povinnost. Výše sazby daně z příjmů fyzických osob bude 19 %. Současně však bude navýšena procentuální výše odvodu na zdravotní pojištění hrazeného poplatníkem (zaměstnancem) o 2 procentní body, tedy na stejnou výši jako je sazba pro sociální pojištění v roce 2011. Návrh počítal se zavedením výdajového paušálu pro zaměstnance ve výši 3 000 Kč ročně, dnes se však již s tímto paušálem minimálně pro 2013 nepočítá. Základní sleva na poplatníka zůstane na úrovni roku 2012, tj. 2 070 Kč, přičemž si tuto slevu budou moci nárokovat pouze zaměstnanci, jejichž příjem nepřevyší 4násobek průměrné mzdy. Celkové mzdové náklady

¹⁰ Upřesněné výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2010. MFČR [online]. Poslední úprava 10. ledna 2011 [cit. 2011-27-4]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_59843.html?year=2011

zaměstnavatele klesnou o 2 %, protože odvody na pojistném za zaměstnance ve výši 34 % z hrubé mzdy budou nahrazeny jednotnou 32%ní sazbou daně z úhrnu mezd.

Realizace schváleného reformního návrhu o zrušení konceptu superhrubé mzdy v součinnosti s aplikací dalších reformních opatření souvisejících se zdaněním příjmů ze závislé činnosti by měla v konečném důsledku přinést úsporu jak zaměstnanci, tak zaměstnavateli v řádu několika desítek či stovek korun měsíčně.

Literatura:

- [1] KUBÁTOVÁ, K.: *Daně a daňová politika*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2.
- [2] LÁCHOVÁ, L.: *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [3] ŠIROKÝ, J.: *Daňová teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [4] Mzdy a náklady práce. ČSÚ [online]. Poslední úprava 9. března 2011. [cit. 2011-07-4]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prace_a_mzdy_prace
- [5] OECD: Kde jsou nejvyšší čisté mzdy? *Finance* [online]. Poslední úprava 7. prosince 2010 [cit. 2011-07-4]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/290168/>
- [6] Upřesněné výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2010. MFČR [online]. Poslední úprava 10. ledna 2011 [cit. 2011-27-4]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_59843.html?year=2011
- [7] Pokladní plnění státního rozpočtu ČR za leden až březen 2011. MFČR [on line]. Poslední úprava 29. března 2011 [cit. 2011-17-4]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_61459.html?year=PRESENT
- [8] Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o dani z příjmu
- [9] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce § 109 - §144

JEL H20, H21, H24

Ing. Marcela Prausová

Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné
Slezská univerzita v Opavě
Univerzitní náměstí 1934/3, 733 40 Karviná
marcela.prausova@seznam.cz